



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně:

VIASERVIS, s. r. o.

sídlem Trlicova 1212/38, 741 01 Nový Jičín

zastoupená daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář

s.r.o.

sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017 č. j. 16810/17/5200-11434-701858
a č. j. 16811/17/5200-11434-701858

takto:

Shodu s prvopisem potvrzuje

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 16810/17/5200-11434-701858 ze dne 12. 4. 2017 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 16811/17/5200-11434-701858 ze dne 12. 4. 2017 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 068 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o. se sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 12. 6. 2017 domáhala zrušení obou rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 4. 2017 citovaných ve výroku tohoto rozsudku. Uvedenými rozhodnutími žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2016, č. j. 1280447/16/3215-50521-806798 a ze dne 28. 6. 2016, č. j. 2406032/16/3215-50521-806798, kterými byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob a zrušena daňová ztráta vykázaná v přiznáních k dani z příjmů právnických osob (dále jen „daň“) za roky 2011 a 2012. Věcné důvody pro uvedený postup spatřovaly daňové orgány v neuznání částek vynaložených žalobkyní za reklamní služby společností DANDY STEEL s. r. o. (rok 2011) a Insider Solution s.r.o. (rok 2012) mezi výdaje podle § 24 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala uskutečnění předmětných plnění (reklamních služeb) tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech a uvedené výdaje neměly vazbu na příjmy žalobkyně v dalších obdobích.
2. Žalobkyně žalobní body směřovala proti postupu daňových orgánů (žalovaného a správce daně) při provádění dokazování. Předně namítla, že daňové orgány provedly nedostatečné dokazování v rozporu s § 92 odst. 2 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), který ukládá správci daně zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Stejně tak nesouhlasí se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene. V této souvislosti žalobkyně uvedla, že správci daně předložila smlouvy o reklamě uzavřené se společnostmi DANDY STEEL s. r. o. a Insider Solutions s. r. o. a doložila faktické provedení reklam. Dodání reklamy potvrdili také jednatele obou společností. Žalobkyně vyjádřila názor, že jí netíží důkazní břemeno k prokázání toho, kdo byl faktickým dodavatelem reklamy a nebylo ani v jejích možnostech dohledávat jednotlivé články řetězce, které se na faktickém zhotovení reklamy podílely. Žalobkyně dále namítla, že pokud bylo pro daňové orgány tak důležité, kdo reklamu fakticky zajistil, měly vést dokazování tímto směrem. Žalovaný měl navíc od žalobkyně k dispozici odkaz na webové stránky, ze kterých je zřejmé, kdo reklamu poskytl (Rufa sport) a že reklama byla na vozech umístěna. Správce daně však Rufa sport žádným způsobem nekontaktoval. Žalovaný podle žalobkyně při dokazování spokojil s tím, že se žalobkyni nepodařilo prokázat provedení reklamy tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, což žalobkyně považuje za postup již překonaný s ohledem na

Shodu s prvopisem potvrzuje

aktuální judikaturu správních soudů, podle které mají daňové orgány zjišťovat účel sestavených řetězců a cenu obvyklou, nikoliv porušení povinností článků v řetězci před žalobkyní. Žalobkyně dále vytkla žalovanému, že neprovedl výslech svědků D. G. a majitelů aut, na kterých byla reklama umístěna. D. G. provádí výrobu téměř všech reklamních polepů na rally, přičemž by mu stačilo předložit fotografie předmětných vozidel a tento svědek mohl odběratele, či zadavatele výroby reklamních polepů identifikovat. Taktéž majitelé aut by mohli odpovědět na otázky, jak se reklamy na jejich auta dostaly. Žalobkyně dále namítla nesprávný postup při výpovědi svědka R. B. ohledně spolupráce mezi společnostmi DANDY STEEL s. r. o. a Jazz Trade s. r. o., resp. jejího ukončení v roce 2010. Žalobkyni při výpovědi tohoto svědka dne 27. 6. 2014 nebyla známá jeho výpověď učiněná mimo svědeckou výpověď, jinak by určitě pro objasnění této natolik podstatné věci položila svědkovi konkrétní otázky, které by (resp. odpovědi na ně) mohly pomoci rozpor objasnit. Poukázala přitom na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 9 Afs 27/2009, podle kterého jsou odpovědi na otázky kladené mimo řádnou svědeckou výpověď důkazním prostředkem získaným v rozporu se zákonem, a nelze je při dokazování použít. Závěrem žalobkyně namítla, že se žalovaný nevypořádal se všemi argumenty žalobkyně uvedenými v jejím odvolání, např. žádným způsobem nereagoval na námitku žalobkyně, že reklama nemusí mít jakýkoliv efekt v roce, kdy byla provedena a setrval na svém stanovisku, že reklama v daném roce efekt neměla. Žalobkyně reklamu prováděla proto, aby získala i další odběratele a aby u stávajících si budovala své dobré jméno. Neméně důležitým faktem pro posouzení efektivity reklamy je i skutečnost, že závody rally navštěvují desítky tisíc diváků v případě dlouhých závodů (rally) a tisíce diváků v případě závodů krátkých (sprintrally).

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K otázce rozložení důkazního břemene uvedl, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně takové nesrovnalosti, unese svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt. Žalobkyně sice unesla prvotní důkazní břemeno, když správci daně předložila příslušné faktury, smlouvy, doklady o úhradě a následně i DVD záznamy, časopisy a fotografie automobilu s logem daňového subjektu, avšak tyto nebyly způsobilé prokázat uskutečnění deklarovaných plnění dle předložených faktur od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu a ceně. Správce daně následně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost žalobkyni předložených důkazů, tudíž důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, na které bylo, aby prokázala faktickou realizaci předmětných plnění dle předložených faktur jednoznačným a transparentním způsobem, což však žalobkyně neučinila. Žalovaný tak ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně předloženými důkazními prostředky neprokázala, že fakturované reklamní služby byly provedeny dodavateli uvedenými na daňových dokladech, v rozsahu a ceně tam uvedené. Žalovaný ani správce daně nerozporovali skutečnost, že logo daňového subjektu bylo na závodních automobilech umístěno, nýbrž skutečnost, že tato reklama byla výsledkem konkrétních smluvních vztahu mezi žalobkyní a dodavateli, a že je tato fakticky přiřitatelná činností žalobkyni deklarovaných dodavatelů. K námitkám žalobkyně ohledně nepřiměřeného rozšiřování důkazního břemene ve vztahu k subdodavatelům reklamních služeb žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje

vedl, že na rozdíl od judikatury, na kterou odkazuje žalobkyně, nebyli v nyní projednávaném případě identifikováni faktičtí poskytovatelé předmětných plnění. Za situace, kdy je faktický poskytovatel plnění odlišný od dodavatele deklarovaného dle daňových dokladů, bylo na žalobkyni, aby prokázala skutečnosti podávající jednoznačný a transparentní obraz o dané transakci. Taktéž námitky týkající se neprovedení důkazů svědeckými výpověďmi považuje žalovaný za nedůvodné. Výslech svědka D. G. nebyl proveden z důvodu nadbytečnosti, když správce daně i žalovaný došli k závěru, že by daný výslech do řízení nic nového nepřinesl. V předmětném daňovém řízení žádným způsobem nevyšlo najevo, že by subjekt RUFA – sport měl mít spojitost s žalobkyní či jím deklarovaným dodavatelem DANDY STEEL s. r. o. Podle žalovaného nedošlo k porušení procesních práv žalobkyně ani v souvislosti s výpovědí R. B., který byl nejprve vyslechnut v postavení osoby oprávněné jednat za společnost DANDY STEEL s. r. o. a poté v procesním postavení svědka. Závěrem žalovaný vyjádřil přesvědčení, že se adekvátním způsobem vypořádal se všemi námitkám uplatněným žalobkyní v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům s tím, že není jeho povinností odpovídat na každou námitku žalobkyně.

4. Krajský soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání, protože dospěl k závěru o vadách řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) až c) zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).
5. Ze správních spisů krajský soud ve vztahu k daňové kontrole za zdaňovací období roku 2011 zjistil, že správce daně zahájil dne 25. 3. 2014 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za toto zdaňovací období, při které zjistil, že žalobkyně zahrnuje do daňových nákladů mimo jiné částky za reklamní plnění pořízená od společnosti DANDY STEEL s. r. o. v celkové výši 4 100 000 Kč. Podle uzavřených smluv o reklamě a propagaci se reklama a propagace měly týkat zabezpečení plošné reklamy, reklamního nápisu či loga žalobkyně, včetně jejich umístění na závodních automobilech, případně jiných reklamních plochách dodavatele, a to v době konání automobilových závodů v termínech uvedených ve smlouvě. Jednatel žalobkyně se k věci vyjádřil při jednání se správcem daně dne 14. 5. 2014, kdy uvedl, že logo žalobkyně bylo umístěno na automobilech, v motoristických časopisech a na sportovním kanálu. Reklama se týkala pouze závodní stáje Ruffa sport z Bratislavy, která používá pro jednotlivé závody více vozidel a řidičů. Jednatel žalobkyně předložil 14 kusů DVD nosičů z jednotlivých závodů, publikaci DANDY STEEL – sezóna 2011 a polský motoristický časopis. Správce daně doplnil dokazování výsledkem bývalého jednatele společnosti DANDY STEEL s. r. o. R. B., který uvedl, že společnost DANDY STEEL s. r. o. poskytovala v roce 2011 pro žalobkyni reklamní služby, kdy jeho společnost tyto služby zprostředkovávala a na samotné výrobě a umístění se nepodílela. Tyto činnosti zajišťovala externě společnost JAZZ TRADE s. r. o., včetně záznamů ze závodů. Správce daně svědeckou výpověď svědka B. konfrontoval s jeho výpovědí ze dne 20. 3. 2012 v rámci daňového řízení se společností DANDY STEEL s. r. o., při které svědek uvedl, že spolupráce s touto společností byla ukončena v roce 2010 a dále z výpisu z účtu zjistil, že v roce 2011 došlo k jedinému finančnímu pohybu mezi DANDY STEEL s. r. o. a JAZZ TRADE s. r. o., a to dne 31. 1. 2011, což je dříve, než byla uzavřena první smlouva mezi žalobkyní a DANDY STEEL s. r. o. Správce daně dále zjistil vlastní činností subjekty zabývající se zhotovováním reklamních nápisů a polepováním automobilů a následně dožádal místně příslušné správce daně, ale bylo zjištěno, že žádný z nich loga žalobkyně nevyráběl, ani je nevylepoval na

Shodu s prvopisem potvrzuje

auta. Správce daně zakončil daňovou kontrolu zprávou o daňové kontrole, kterou projednal se žalobkyní dne 6. 4. 2016. Podle protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole vyslovil správce daně závěr, že žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněných částek v souhrnné výši 4 100 000 Kč zúčtovaných na podkladě dodavatelských faktur od společnosti DANDY STEEL s. r. o. jako daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že nenašel soulad s faktickým stavem, protože nebyly prokázány skutečnosti, které by osvědčovaly deklarované reklamní a propagační služby od dodavatele DANDY STEEL s. r. o. a že tyto souvisely se zdanitelnými příjmy žalobkyně. Projednání zprávy o daňové kontrole ukončil správce daně konstatováním, že předmětné náklady ve výši 4 100 000 Kč vylučuje z daňově uznatelných nákladů. V návaznosti na závěry daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, kterým doměřil žalobkyni daň ve výši 850 820 Kč, zrušil daňovou ztrátu 15 715 Kč a uložil žalobkyni povinnost uhradit penále ve výši 170 164 Kč (z doměřené daně) a 157 Kč (z doměřené daňové ztráty). Odůvodnění dodatečného platebního výměru odkazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 6. 4. 2016. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve které uplatňovala obdobné odvolací námitky s těmi, které následně tvrdila v žalobě. Zejména protestovala proti způsobu hodnocení důkazů a rozložení důkazního břemene. Uvedla, že v daňovém řízení prokázala existenci smlouvy o reklamě a uskutečnění zdanitelných plnění s tím, že použití reklamy bylo motivováno snahou získat nové zákazníky v oboru svého působení, a to za účelem navýšení tržeb. Dále zdůraznila, že reklama má dlouhodobý účinek, který nelze vyžadovat ihned po její realizaci. Pokud správce daně zkoumal dopad reklamy z roku 2011 na výši příjmu za toto období, je jeho postup přinejmenším podivný. Žalobkyně dále v odvolání vytkla správci daně postup při výsledku svědka B., dále nekontaktování subjektu RUFA – sport, za účelem zjištění, komu reklamu účtoval a neprovedení výsledku svědka G., který vyráběl a lepil reklamní polepy na závodní vozy. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Z jeho odůvodnění se podává, že žalovaný nijak nezpochybňoval, že logo žalobkyně bylo umístěno na závodních vozidlech, žalobkyní předložené důkazní prostředky však neprokázaly uskutečnění deklarovaných plnění od dodavatele DANDY STEEL s. r. o.

6. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012 krajský soud ze správního spisu zjistil, že dne 14. 5. 2014 proběhlo u správce daně ústní jednání ve věci podání vysvětlení v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob mimo jiné za rok 2012, při kterém správce daně konstatoval, že žalobkyně shodně jako v roce 2011 zahrnula do nákladů výdaje na reklamu, tentokrát od dodavatele Insider Solution s. r. o. v celkové výši 3 800 000 Kč vyúčtované žalobkyni 12 daňovými doklady. Správce daně dále konstatoval, že bylo předloženo celkem 12 smluv o reklamě a propagaci s uvedeným dodavatelem, podle kterých se měla reklama a propagace týkat zabezpečení plošné reklamy, reklamního nápisu či loga žalobkyně, včetně jejich umístění na závodních automobilech, případně jiných reklamních plochách dodavatele, a to v době konání automobilových závodů v termínech uvedených ve smlouvě. Jednatel žalobkyně J. F. k dotazu správce daně uvedl, že spolupráci s tímto dodavatelem navázal na závodech. Dodavatel předložil návrh reklamy, včetně jejího umístění a po jeho odsouhlasení ji vyrobil. Reklama byla na kalendářích dodavatele, plakátech, v motoristických časopisech a taktéž na sportovním kanálu. Ohledně řidičů vozidel, na kterých byla reklama umístěna, jednatel odkázal na své vyjádření k dani v roce 2011. Na další dotaz správce daně jednatel žalobkyně uvedl, že měl zakázky po celé Moravě

Shodu s prvopisem potvrzuje

a vyjádřil přesvědčení, že zakázky měl i díky reklamám a že si díky tomu udržoval určitý objem i v letech, kdy je ve stavebnictví krize. Dne 27. 5. 2014 proběhlo druhé ústní jednání, při kterém jednatel žalobkyně předložil správci daně 15 kusů DVD nosičů z jednotlivých závodů, časopis Rally za červen a říjen 2012, publikaci Insider Solution 2012, reklamní brožuru RUFA Šport Team 2012, kalendář za rok 2012 a označil správci daně webové stránky dodavatele reklamy rufa-sport.sk. Z úředního záznamu ze dne 17. 2. 2015 (č. j. 603684/145/3215-60563-801541 krajský soud zjistil, že správce daně zajistil pro potřeby tohoto daňového řízení písemnosti ze spisového materiálu společnosti Insider Solution s. r. o. Jednalo se mimo jiné o faktury od dodavatelů BEDMA CONSULTING s.r.o. a Anderas Invest s.r.o., smlouvy o poskytování reklamní a propagační plochy uzavřené mezi uvedenými společnostmi v roce 2012, protokoly o výsledcích jednání dodavatelů společnosti Insider Solution s. r. o. Z těchto listin učinil správce daně závěr, že deklarované reklamní služby dle předmětných dodavatelských faktur od Insider Solution s.r.o. nebyly provedeny ani tímto dodavatelem, ani jeho tehdejšími dodavateli. Správce daně dne 13. 10. 2015 vyslechl bývalého jednatele společnosti Insider Solution s. r. o. R. P., který uvedl, že se s panem F. (jednatel žalobkyně – poznámka krajského soudu) seznámil na závodech. Následně došlo k uzavření smluv o reklamě, které svědek vyhotovoval a také je za dodavatele podepsal. Propagace spočívala v tom, že reklama žalobkyně bude v médiích, na plakátech, kalendářích, kartičkách. Výrobu a umístění reklamy zajišťovala společnost Anderas, s.r.o., přičemž svědek jednal s jednatelem této společnosti S. Svědek dále uvedl, že v roce 2012 měla společnost Insider Solution s.r.o. zprovozněné internetové stránky, na které dával odkazy a fotky z jednotlivých závodů. Pořízení záznamů z průběhu jednotlivých závodů zajišťovala společnost Anderas s.r.o. Závěrem svědek potvrdil, že společnost Insider Solution s.r.o. poskytla žalobkyni reklamu v takovém rozsahu, jak je uvedeno ve smlouvách a na daňových dokladech. Správce daně dále podle zprávy o daňové kontrole prověřoval vazbu vynaložených nákladů s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů se zaměřením na odběratele, kterým žalobkyně v roce 2012 fakturovala zakázky, vztahující se k opravám silnic a komunikací se zjištěním, že převážnou část zakázek (71,42 % z celkového množství faktur za zakázky) i objemu (66,32 % z celkového fakturovaného objemu zakázek, které se týkaly oprav a údržby komunikací) společnost získala na základě výběrových řízení anebo z titulu vztahu mezi spojenými osobami (VIATOP MORAVA s.r.o.). V těchto případech umístění reklamy na závodních automobilech nemělo žádný vliv na získání zakázek. Dále správce daně konstatoval, že počet odběratelů v roce 2012 ve srovnání s předcházejícím rokem 2011 v absolutní hodnotě klesl, neboť v roce 2012, taktéž objem zakázek, který oproti roku 2011 poklesl o částku 8 617 554 Kč. Správce daně na tomto podkladě učinil závěr, že reklama nezpůsobila navýšení objemu zakázek, ale ani udržení stávající hodnoty dosažených příjmů (výnosu), resp. stavu zakázek a že z pohledu místa konání závodů, při kterých byla příslušná závodní vozidla polepena logem kontrolované společnosti, ve vazbě na následné získání nových odběratelů, byla reklama zcela neúčinná, neboť daňový subjekt v těchto případech v roce 2012 nezískal žádného odběratele, který by zadal zakázku na základě provedených reklam. Na základě výsledků daňové kontroly zvýšil správce daně žalobkyni základ daně o částku 4 052 074,60 Kč, z nichž se tohoto řízení týká toliko částka 3 800 000 Kč zahrnutá žalobkyní v daném zdaňovacím období mezi náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Formálně správce daně zohlednil výsledky daňové kontroly ve vydaném platebním výměru, ve kterém doměřil žalobkyni daň z moci úřední ve výši 346 370 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů a uložil žalobkyni uhradit

Shodu s prvopisem potvrzuje

penále. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, ve kterém uvedla obdobné námitky s těmi, které následně uplatnila v žalobě a které se vesměs shodují s odvolacími námitkami proti platebnímu výměru za rok 2011.

O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým odvolání zamítl a napadený platební výměr potvrdil. Taktéž odůvodnění napadeného rozhodnutí se z větší části shoduje s prvním napadeným rozhodnutím týkajícím se roku 2011, žalovaný zde taktéž zdůraznil, že nezpochybňoval skutečnost, že logo žalobkyně bylo umístěno na závodních vozidlech, na druhou stranu však předložené důkazy (DVD, fotografie, časopisy) nijak automaticky neprokazují uskutečnění deklarovaných plnění dle předmětných dodavatelských faktur od dodavatele Insider Solution s.r.o. v deklarovaném rozsahu a ceně. Ve shodě se správcem daně považoval žalovaný za nevěrohodné vynakládání vysokých částek za reklamu vedoucích až k zápornému hospodářskému výsledku při zjištění, že žalobkyně získává zakázky převážně na základě výběrových řízení, dále od personálně propojených osob (VIATOP MORAVA s.r.o.), nebo od odběratelů, kterým služby poskytoval již v předcházejícím roce. Vzhledem k objemu zakázek od těchto subjektů, na kterých se reklama nemohla projevit, se podle žalovaného nemohlo v případě reklamy jednat o daňově uznatelný náklad. Současně žalovaný uzavřel, že se žalobkyni v průběhu řízení nepodařilo prokázat, kdo reklamu fakticky uskutečnil.

7. Krajský soud po ověření, že žaloba doručená do datové schránky krajského soudu dne 12. 6. 2017 je v případě obou napadených rozhodnutí včasná, projednatelná a přípustná, přezkoumal obě napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
8. Jak vyplývá z podání obou účastníků, v daňových řízeních zakončených napadenými rozhodnutími byl mezi žalobkyní a daňovými orgány veden spor o uznání výdajů vynaložených žalobkyní na reklamní služby společností DANDY STEEL s. r. o. (v roce 2011) a Insider Solution, s. r. o. (v roce 2012) coby nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány uvedené výdaje (náklady) neuznaly, byť nezpochybnilly, že k poskytnutí reklamních služeb došlo. K obsahu odůvodnění napadených rozhodnutí a zpráv o daňové kontrole považuje krajský soud za vhodné nejprve uvést, že daňové orgány používají v obou rozhodnutích opakovaně výrazy, ze kterých není vždy zcela zřejmé, co konkrétně žalobkyni vytýkají. To platí o obecných závěrech, že žalobkyně nepředložila „*žádný věrohodný důkaz, který by osvědčil faktické uskutečnění deklarovaného plnění dle předmětných dodavatelských faktur ...*“ nebo „*neprokázala oprávněnost uplatněných částek v souhrnné výši 4 100 000 Kč zúčtovaných na podkladě dodavatelských faktur od společnosti DANDY STEEL s. r. o. jako daňově účinných výdajů*“, v některých případech pak uzavírá, že nebylo prokázáno poskytnutí reklamních služeb v deklarovaném rozsahu a ceně. Podle obsahu daňových spisů však směřovaly daňové orgány dokazování výhradně k osobě faktického poskytovatele reklamních služeb (zhotovitele reklam, resp. osobě, která je umístila na automobily), aniž by zpochybnilly vynaložení výdajů, poskytnutí reklamních služeb, či jejich rozsah a cenu podle daňových dokladů. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že samotné pochybnosti o tom, že předmětná plnění byla žalobkyni poskytnuta právě deklarovaným dodavatelem, nemohou bez dalšího zpochybnit dodání předmětného plnění v deklarovaném rozsahu. Dále daňové orgány nevzaly za prokázanou vazbu výdajů na dosažení příjmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje

9. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj (náklad) snižující základ daně uznat takový, který poplatník i) skutečně vynaložil, ii) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, iii) v daném zdaňovacím období a iv) o nichž tak stanoví zákon. V projednávané věci nebylo sporné, resp. zpochybňováno splnění podmínek uvedených pod písmeny i) a iii). Sporné je, zda se jednalo o výdaje v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů a tím tedy, zda se jednalo o výdaje, o nichž tak stanoví zákon. Jak již krajský soud uvedl výše, daňové orgány uzavřely, že žalobkyně neprokázala, že by se v případě nákladů vynaložených na reklamu jednalo o takové výdaje, přičemž uvedený závěr vybudovaly na dílčím závěru, že žalobkyně neprokázala faktického poskytovatele reklamních služeb. S uvedeným závěrem krajský soud nesouhlasí. Podle aktuální judikatury správních soudů je při posuzování uznatelnosti daňového nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nerozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech. Rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda tento náklad byl při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68 nebo ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 – 46; veškerá v tomto rozsudku uvedená rozhodnutí nejvyššího správního soudu jsou dostupná na jeho webových stránkách). Nejvyšší správní soud se přitom již dříve zabýval případy, v nichž byla jako daňový výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatněna částka za reklamní služby, které byly realizovány prostřednictvím (i několika) subdodavatelů dodavatele reklamy, jenž byl uveden na daňovém dokladu. Nejvyšší správní soud a priori nevyloučil daňovou uznatelnost takového výdaje na reklamu, pokud bylo prokázáno, že tato byla skutečně poskytnuta (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012 – 47). Taktéž z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že pokud byl skutečným dodavatelem jiný subjekt než uvedený na dokladech a z toho důvodu nebylo možné výdaje zohlednit, bylo nezbytné daňovému subjektu umožnit prokázání skutečných výdajů jinými prostředky (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). K tomuto názoru se přiklonil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, ve kterém konstatoval a odůvodnil závěr, že *„pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“* Na základě výše uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že pokud v projednávaném případě správce daně i žalovaný nikterak nezpochybňují, že žalobkyně jí uplatněné výdaje skutečně vynaložila, jakož že jí bylo plnění poskytnuto, zpochybňují pouze deklarovaného dodavatele, není z hlediska důkazní povinnosti žalobkyně rozhodné, zda předmětná plnění byla poskytnuta právě společnostmi DANDY STEEL s. r. o. (v roce 2011) a Insider Solution, s. r. o. (v roce 2012). Pokud za této situace přesto daňové orgány směřovaly dokazování výhradně ke zjištění faktického dodavatele reklamních služeb, nestanovily správně rozsah rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Jinak řečeno pochybnosti o faktickém zhotoviteli reklamy

Shodu s prvopisem potvrzuje

nebyly za tohoto stavu způsobilé vést k přenosu důkazní povinnosti zpět na žalobkyni. V tomto směru je totiž nutno rozlišovat mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty. Přílehlavě tyto rozdíly vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ve kterém konstatoval a odůvodnil závěr, že: „*Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty - nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze přepokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).*“

10. Krajský soud uzavírá, že za situace, kdy žalobkyně splnila svou prvotní důkazní povinnost předložením účetních a jiných dokladů (což ani nebylo sporné), došlo k přenosu důkazního břemene podle § 92 odst. 5 daňového řádu na správce daně. Další postup správce daňových orgánů, který vedl v obou zdaňovacích obdobích k přenesení důkazního břemene s odkazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na žalobkyni a ke stanovení povinnosti žalobkyně k prokázání toho, že plnění bylo realizováno společnostmi DANDY STEEL s. r. o. a Insider Solution s. r. o., je však nutno z výše uvedených důvodů považovat za postup nesprávný a nezákonný, vycházející z nesprávného východiska, že daňový subjekt musí v daňovém řízení z hlediska zjištění oprávněnosti výdajů, vynaložených ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá. Nesprávné rozložení důkazního břemene ve spojení se stanovením nesprávného okruhu prokazovaných skutečností představuje samo o sobě takovou vadu řízení, která má v obou případech za následek nezákonnost napadených rozhodnutí a je důvodem pro jejich zrušení. Jak přitom uzavřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 - 31, nesprávné vymezení dokazovaných skutečností představuje vadu, která má ve svém důsledku rovněž za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Protože daňové orgány vyšly ve vztahu k dani z příjmů z chybného vymezení skutečností, které je třeba ve vztahu k nákladům uplatněným podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zjišťovat, považuje krajský soud za nadbytečné a předčasné zabývat se hodnocením jednotlivých důkazů v daňovém řízení provedených.

11. V současné době neobstojí ani závěry žalovaného o vlivu vynaložených reklamních výdajů na dosažené příjmy, které daňové orgány učinily pouze na podkladě srovnání objemu a hodnoty zakázek žalobkyně v daném zdaňovacím období. Skutečnost, že

Shodu s prvopisem potvrzuje

reklama jako taková má vliv na dosažení či udržení příjmů je všeobecně známá, nicméně pokud má žalovaný za to, že výše vynaložených výdajů neodpovídá aktuální obchodní situaci žalobkyně, měl by v souladu s judikaturou správních soudů uznat alespoň nezbytné minimální náklady za situace, kdy není sporu o tom, že vynaloženy byly a reklama byla poskytnuta.

12. Krajský soud tedy, na podkladě žalobních námitek, týkajících otázky rozložení důkazního břemene mezi účastníky napadená rozhodnutí pro vady řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. ve spojení s ust. § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení, ve kterém bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), se věci zabýval z hledisek v tomto rozsudku uvedených, zejména pak správně vymezí pro řízení potřebné dokazované skutečnosti. Neopomene přitom, že i za situace, kdyby žalobkyně nebyla s to prokázat sjednanou výši plnění, je třeba žalobkyni umožnit prokázat skutečné výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů (tedy alespoň minimální náklady žalobkyní vynaložené), a to při respektu k závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 56, dle něhož *„je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho porřízení“*.
13. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. a přiznal procesně úspěšné žalobkyni vůči žalovanému právo na plnou náhradu nákladů řízení. Konkrétně krajský soud přiznal žalobkyni právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 6 000 Kč a nákladů účelně vynaložených na zastoupení daňovým poradcem, jejichž náhradu krajský soud určil v souladu s § 35 odst. 2 větou za středníkem s. ř. s. podle vyhlášky číslo 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a to v rozsahu odměny advokáta za 2 úkony právní služby po 5 100 Kč podle § 12 odst. 3 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu (při tarifní hodnotě 100 000 Kč odpovídající součtu tarifních hodnot za řízení proti dvěma rozhodnutím, a dále náhradu hotových výdajů v paušální výši 600 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu s tím, že náklady právního zastoupení ve výši 10 800 Kč jsou podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvýšeny o částku odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 2 268 Kč. Výše uvedené náklady řízení v celkové výši 19 068 Kč soud shledal jako účelně vynaložené a uložil žalovanému povinnost nahradit je žalobkyni k rukám jejího zástupce (daňového poradce) podle přiměřeného (§ 64 s. ř. s.) použití § 149 odst. 1 zákona číslo 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o. s. ř.). Náklady v souvislosti s replikou krajský soud ve své rozhodovací praxi ustáleně nepovažuje za účelně vynaložené náklady, jejichž náhradu by bylo možné přenést na procesně neúspěšného účastníka a tvrzená porada, kterou zástupkyně žalobkyně rovněž požadovala nahradit, nebyla ani konkretizována, natož doložena. Délku pariční lhůty krajský soud oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. prodloužil, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se tak jeví krajskému soudu nepřiměřeně krátká.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněná domáhat nařízení výkonu rozhodnutí.

Ostrava 19. července 2018

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu